



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.720836/2018-70</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-003.874 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. "SHIP OR PAY".  
 CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela SoP não é passível de creditamento com base no inciso II e nem do inciso IX do art. 3º, pois justamente é um gasto que ocorre independentemente do serviço de transporte prestado, não sendo um gasto com o transporte do gás natural efetivamente utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco na operação de venda, mas sim um gasto oriundo de específica condição contratual/legal para utilização dos dutos, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.  
 RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS  
 INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre gastos com fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. "SHIP OR PAY". CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela SoP não é passível de creditamento com base no inciso II e nem do inciso IX do art. 3º, pois justamente é um gasto que ocorre independentemente do serviço de transporte prestado, não sendo um gasto com o transporte do gás natural efetivamente utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco na operação de venda, mas sim um gasto oriundo de específica condição contratual/legal para utilização dos dutos, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre gastos com fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete de gás natural entre os estabelecimentos da Recorrente.

*Assinado Digitalmente*

**Renan Gomes Rego** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Marcos Roberto da Silva** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº 12-109.764, proferido pela 17ª Turma da DRJ/RJO, na sessão de 21 de agosto de 2019, que julgou parcialmente procedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em parte.

Versa o presente processo administrativo sobre autos de infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep, referentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2014.

Segundo a Autoridade Fiscal, a apuração de créditos de insumos na prestação de serviços ligados ao pagamento de gás natural por gasodutos, incluindo os encargos pagos pela capacidade não utilizada, decorrente do modelo de negócios Ship-or-Pay, não teria encontrado amparo na legislação que rege as referidas contribuições. Reproduzo excertos do Termo de Verificação Fiscal de folhas 551 a 574:

*Nem se alegue a essencialidade ou a imprescindibilidade na tomada de créditos sobre a parcela denominada "Ship or Pay". Não há como aceitar uma cláusula contratual pactuada entre as partes (mera liberalidade) possa elidir o prescrito na legislação tributária. Tampouco, criar critérios para se considerar que um determinado gasto ou despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo de créditos descontáveis das exações devidas.*

*Ressalte-se que o mérito da discussão aqui não é se o transporte dutoviário de gás é essencial e relevante ou não para as atividades da fiscalizada, ou se o gás natural é ou não insumo essencial de seu processo produtivo.*

*O que se discute aqui é como calcular o crédito de PIS/COFINS sobre a despesa do serviço de transporte dutoviário de gás natural.*

*Como bem explicou a fiscalizada no trecho abaixo, constante de sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 07 (RESP\_TIF\_07 – Anexo 2), o serviço de transporte dutoviário de gás é por ela utilizado da seguinte forma:*

*O gás natural produzido ou importado poderá ter os seguintes destinos:*

- Transferência para as Usinas Térmicas da PETROBRAS, utilizado diretamente no processo de geração e venda de energia elétrica;*
- Transferência para as Fábricas de Fertilizantes da PETROBRAS, utilizado diretamente no processo de produção e venda de produtos químicos;*

· *Transferências para as Refinarias da PETROBRAS, utilizado diretamente no processo de produção de combustíveis; e*

· *Venda do gás natural para Companhias Distribuidoras Locais (concessionárias estaduais de distribuição de gás).*

*Assim, após o processamento/tratamento do gás, faz-se necessária a contratação do serviço de transporte de gás natural junto às transportadoras, de maneira que tais empresas ou estabelecimentos da PETROBRAS recebam o gás nos Pontos de Recepção, movimentem e entreguem o gás nos pontos de entrega.*

*Ora, os três primeiros itens acima correspondem ao transporte dutoviário de gás natural entre estabelecimentos da PETROBRAS.*

*Já no último item temos o frete na operação de venda (transporte dutoviário de gás natural na operação de venda) podendo ora a PETROBRAS figurar como vendedora (venda de gás natural para as concessionárias estaduais de distribuição de gás) ora como compradora (aquisição de gás natural de terceiros, no Brasil ou no Exterior).*

*Assim, o transporte dutoviário de gás natural, como bem explicou a fiscalizada, serve, em seu processo produtivo, a dois propósitos:*

*1) Transporte entre estabelecimentos da Petrobras, caso em que o gás natural produzido em um estabelecimento da Petrobras é transportado por dutos até outro estabelecimento da Petrobras (usinas térmicas, fábricas de fertilizantes, refinarias) para aí então ser usado como insumo no processo produtivo – neste caso temos frete entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica;*

*2) Transporte do gás natural vendido pela PETROBRAS para um terceiro ou transporte do gás natural de um estabelecimento de um terceiro (no Brasil ou no exterior) para um estabelecimento da Petrobras, que adquiriu este gás e o utilizará em seu processo produtivo ou irá revendê-lo – neste caso temos frete dutoviário na operação de venda (sendo a PETROBRAS ora a vendedora, ora a compradora).*

*Como é cediço, o frete entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não dá direito a crédito de PIS/COFINS.*

*(...)*

*De fato, e ressalte-se uma vez mais, que se o transporte dutoviário se der entre estabelecimentos da Petrobras, aí não teremos direito a crédito mesmo, não se tendo que entrar no mérito se este crédito é calculado sobre capacidade total contratada ou efetivamente utilizada, pois não estaremos diante de uma operação de venda, e o único frete/transporte que gera direito a crédito na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, como já exaustivamente visto, é o frete/transporte na operação de venda (ou compra).*

*Não se pode, por óbvio, calcular este crédito decorrente do frete na operação de venda com base na hipótese de que toda a Capacidade Contratada de Transporte será utilizada (hipótese esta que balizou os contratos de transporte dutoviário firmados), quando o que determina o crédito é somente a venda e o transporte efetivo do produto em virtude desta operação de venda (in casu, o Encargo de Transporte Efetivo).*

*Assim, temos que:*

*Encargo de Transporte Contratado (Capacidade Contratada de Transporte – utilização potencial – não dá direito a crédito) – Encargo de Transporte Efetivo (Faturamento de Transporte – utilização efetiva – dá direito a crédito) = Encargo de Transporte Não Utilizado (Ship or Pay – não dá direito a crédito).*

*(...)*

Irresignada, a Recorrente apresentou sua Manifestação de Inconformidade, na qual destacamos as seguintes razões de direito:

*10. Inicialmente, é importante ressaltar que o encargo regulatório objeto da autuação, denominado parcela 'Ship or Pay', tem seu fundamento de validade na Lei n° 9.478/97 e na Resolução ANP n° 15/2014, sendo componente da tarifa do transporte do gás e, portanto, componente do preço pago pela Impugnante ao transportador, sem possibilidade de exclusão dessa parcela por acordo entre as partes;*

*Nesse ponto, destacamos a orientação emanada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, qual seja, a Nota SEI n° 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, segundo a qual, para "os insumos cuja essencialidade decorra de lei, deverá ser observada a não-cumulatividade e, portanto, o direito de crédito, ainda que não interfiram diretamente na atividade fim da empresa";*

*Assim, à medida que o encargo de capacidade (Ship or pay) é parcela obrigatória que compõe a tarifa de transporte do gás, o qual encontra seu fundamento em Lei e em resolução da ANP e, que sem o pagamento do preço pelo transporte restaria inviável o escoamento do gás e concretização da atividade-fim da Impugnante, há que se considerado como insumo essencial ou nos termos do inciso II, artigo 3° das leis n. 10.833 e 10.637;*

*A Resolução 25 previa, em seu artigo 5°, a estrutura da tarifa do serviço de transporte firme. Embora tenha ocorrido a sua revogação, a Resolução ANP n. 15/2014, editada posteriormente e atualmente em vigor, traz a mesma disposição legal, agora em seu artigo 8°;*

*Sublinhe-se que as Resoluções – ao preverem uma estrutura "mínima" – admitem a existência de outros custos a serem considerados no dimensionamento individual da tarifa junto a determinada situação. Contudo, os custos expressamente indicados na Resolução são obrigatoriamente computados e o carregador não pode se recusar a pagá-los;*

*Isso significa que, do total recebido pelo transportador (e pago pelo carregador), embora exista um único montante, parte vai atender a custos da prestação do serviço e parte a custos que não são da prestação em si, mas do investimento feito. Separação expressa e formalmente realizada pela Resolução o que implica dar-lhes significado jurídico próprio;*

*Não obstante, como estamos em um ambiente regulado e há um interesse público de toda coletividade à utilização de um combustível cercado de qualidades relevantes, pode a União impor aos carregadores o pagamento de uma tarifa que incorpore os "custos de investimento relacionados à capacidade de transporte". Ou seja, obrigar o transportador a cobrar juntamente com a remuneração que lhe cabe pela operação, uma parcela que se reporta, em grande medida, aos bens que compõem o investimento inicial que caberia à União fazer;*

*Deve-se reconhecer que o montante correspondente à cláusula "ship or pay" integra formalmente o montante cobrado do carregador, não por mera liberalidade contratual, mas por imposição compulsória da legislação regulatória do setor;*

*Em 22.2.2018, após mais de 15 anos da introdução do regime não cumulativo de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, o STJ definiu, ao concluir o julgamento do REsp n. 1.221.170/PR, em sede de recurso representativo de controvérsia, do qual foi relator o ministro Napoleão Nunes Maia Filho, o conceito de insumo para efeito de tomada de crédito daquelas contribuições na forma dos art. 3º, inciso II, das Leis n. 10637, de 30.12.2002, e 10833, de 29.12.2003;*

*Essa decisão pacificou o entendimento da corte no sentido de que, para fins de crédito de PIS e COFINS, as empresas podem considerar insumo tudo o que for essencial para o "exercício da sua atividade econômica", sendo aplicável, dessa forma, a tese intermediária, não tão restritiva quanto a do IPI nem tão ampliativa quanto a do IRPJ, declarando ilegais as Instruções Normativas da Receita Federal ns. 247 e 404, por entender que, ao restringir o conceito de insumo, o Fisco acabou violando o princípio da não cumulatividade;*

*Mais recentemente, esse mesmo entendimento tem sido observado no âmbito do CARF, porquanto mantidas as matizes da essencialidade e da relevância como referências decisivas na formação do conceito de insumo;*

*Importante mencionar que o conceito de essencialidade vem sendo adotado pelo CARF de maneira unânime após a publicação da nota técnica 63/2018 pela PGFN;*

*Dentre outras orientações, ainda no âmbito da Nota Explicativa, PGFN sugere a aplicação do "teste de subtração" (mencionado no voto do Ministro Mauro Campbell) como instrumento útil para a compreensão do conceito de insumos, ainda que observe expressamente que tal método não esteia na tese firmada;*

*O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item seria como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Buscando-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida;*

*Não obstante, ao impor a realização do teste de subtração, a Nota Explicativa excede o que foi pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça;*

*Segundo a fiscalização, "Os próprios dispositivos legais mencionados são claros ao determinar o cálculo do crédito com base nos bens ou serviços utilizados como insumo (e aqui, como já visto, a interpretação do dispositivo é literal, por implicar renúncia de receita pública)";*

*Não obstante essas afirmações, depreende-se da leitura do auto de infração que, o equívoco da fiscalização, neste ponto, foi considerar a parcela SoP como frete e não como insumo;*

*No caso da indústria do petróleo e gás natural, as fases que a compõem (exploração, desenvolvimento e produção) fazem parte de um todo indissociável que, em conjunto, viabiliza a extração da commodity correspondente;*

*Nesse contexto, no caso, repisamos, não há que se falar em frete, mas sim em insumo do processo produtivo. Isso porque estamos diante de um encargo de reserva de capacidade (SoP) sem o qual o processo produtivo não se completa, impactando o negócio da*

*Contribuinte relativo aos setores: geração de energia elétrica; produção de produtos químicos; e utilização no processo de melhoria da especificação de outros produtos;*

*Ressalte-se, novamente, que a parcela SoP faz parte da tarifa (valor) do contrato de prestação de serviço de transporte, porém, a sua natureza não se confunde com o transporte;*

*Veja, a transportadora é remunerada de duas formas: (i) pela prestação de serviço, com emissão do CT-e pela transportadora e (ii) pela parcela remunerada sem a contraprestação do serviço de transporte (SoP), o qual corresponde a disponibilidade do gasoduto (ativo da transportadora);*

*Com efeito, considerando a amplitude que emana da Lei nº 10.833/2003, somada à definição contida na Lei n. 9.478/97 e pela Resolução ANP nº 15/2014, é de se concluir que a extração do gás natural — desde a sua fonte de obtenção até a sua entrega aos clientes nas especificações pertinentes — está abrangida pelo conceito de produção adotado no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/2003, pois esta encampa um conceito corrente de produção;*

*Com efeito, por se tratar de uma parcela essencial / relevante para a atividade da Impugnante, o Encargo de Capacidade de Transporte (parcela Ship or Pay) também pode gerar a tomada de créditos de PIS/COFINS (Acórdãos nºs 3102001.740 e 3802-001.681 - CARF);*

*Com efeito, a interpretação restritiva do conceito de insumos, utilizada pela fiscalização para justificar a glosa na tomada do crédito da Contribuinte, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado, como determina e lógica do comando legal, decorre de concepção equivocada, data vênua, do art. 111 do CTN;*

Sobreveio então decisão de primeira instância, julgando procedente em parte a impugnação, cancelando o valor de R\$ 633.627,70 (além da multa e juros correspondentes) relativo ao período 12/2014, lançado em duplicidade no Auto de Infração de PIS. O Acórdão foi exarado com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014*

**ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. "SHIP OR PAY". CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Inexiste previsão legal para apropriação de crédito de despesas acessórias previstas em contratos de transporte, conhecidas como "ship or pay". A possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03, aplica-se tão-somente a despesa com o frete em si.*

**DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.**

*Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.*

*A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e*

*que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014*

**LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.**

*Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014*

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

*Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que o embasaram, em conformidade com a legislação de regência.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Às folhas 4454 a 4530, a Recorrente interpõe seu Recurso Voluntário, mantendo substancialmente sua defesa contida no seu recurso inaugural.

Por fim, a União (Fazenda Nacional), por intermédio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apresenta Contrarrazões ao Recurso Voluntário (folhas 4537 a 4552), defendendo a posição do Fisco com alegações a seguir resumidas:

*Que decisão proferida pelo STJ, no REsp nº 1.221.170-PR, em sede de recursos repetitivos, cinge-se aos créditos vinculados à aquisição de insumos, não alcançando outras formas de creditamento.*

*Que o Ship-or-Pay é um encargo de reserva pela capacidade de transporte, ou seja, consubstancia-se em verdadeiro preço pago pela reserva de espaço para eventual transporte e, desse modo, garantir a capacidade de transporte de determinado volume.*

*Que se Trata do aspecto da independência dessa despesa perante o serviço de transporte da quantidade contratada. Significa, portanto, que essa despesa é paga independentemente do transporte ocorrer.*

*Que se Verifica ainda que, nas cláusulas de força maior, o valor pago relativo a esse encargo permanece sendo cobrado e constituirá um "crédito" no futuro, apesar da suspensão das tarifas cobradas, razão pela qual se infere que não se prende ao serviço efetivamente transportado.*

*Que os demais contratos também reproduzem esse tipo de cláusula referente ao caso de força maior em que o Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte continua sendo cobrado mesmo quando as tarifas estão suspensas em razão do evento de força maior, bem como esses encargos cobrados passam a constituir um "crédito" a ser compensado no futuro.*

*Que, diante desse quadro, depreende-se, portanto, que SoP ("Ship or Pay" ou "Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte" ou ainda "Encargo de Transporte Não Utilizado")*

*não é parte integrante da composição tarifária, em verdade, trata-se de um custo avulso, sem nenhuma relação com o transporte propriamente dito.*

*Que, portanto, SoP é independente do serviço de transporte ser prestado, sendo inclusive devido em casos de força maior, hipótese na qual as próprias tarifas relativas ao transporte são suspensas.*

*Que, não bastasse isso, o SoP é parcela recuperável nos contratos e, no aspecto contábil, possui um registro diferente das despesas e custos. Cite-se a cláusula 11.8 do Contrato de Transporte de Gás da Malha Nordeste Aditado e Consolidado (fls. 1.230 a 1.378).*

*Que, feitas essas considerações, concluímos que não há que se falar em insumo que somente seria o próprio gás, jamais o encargo SoP. Tampouco podemos enquadrar como um serviço empregado na fabricação de produto, já que é parcela independente do custo (art. 3º, inciso II).*

*Que não se confunde com o frete, tendo-se em conta que é parcela independente da ocorrência do frete e nem se liga à operação de venda (art. 3º, inciso IX - frete na operação de venda). Tampouco se confunde com aluguel de equipamento (reserva de capacidade) e considerando ainda que se encontra no âmbito de um contrato específico de transporte.*

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Renan Gomes Rego**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

### Do mérito

#### ***Das despesas com contrato de capacidade de transporte. Do conceito de Ship-or-Pay***

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito propriamente dito da lide e nas alegações elencadas nos autos, é importante tentar esclarecer o conceito de Ship-or-Pay relacionado ao contrato de transporte de gás natural.

As atividades de extração e comercialização do gás natural envolvem um conjunto de procedimentos e operações que visam permitir seu transporte, distribuição e utilização, sob regime de autorização, em conformidade com a Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo) e a Lei nº 14.134/2021 (Lei do Gás).

No ramo de negócios dessa atividade, existem modelos de contrato de compra e venda e transporte do gás natural, em especial, o aqui discutido Ship-or-Pay (ou simplesmente SoP), que consiste quando o carregador (agente detentor do gás natural) pagará ao transportador pela reserva de capacidade necessária à prestação do serviço de transporte, independentemente

de ter ocorrido ou não o transporte de gás natural na quantidade prevista contratualmente. Em outras palavras, o contratante assume a obrigação de pagar um valor mínimo ainda que a entrega efetiva do bem, produto ou serviço não se concretize.

Nos autos, encontramos a definição segundo o Termo Geral dos Contratos:

**ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE (SHIP OR PAY):** significa o valor devido pelo CARREGADOR ao TRANSPORTADOR pela reserva da capacidade de transporte correspondente à QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA para cada DIA OPERACIONAL do mês **independentemente do efetivo transporte da QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA.** O seu valor é o resultado da soma do ENCARGO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE com o ENCARGO DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE NÃO UTILIZADA.

Por outro lado, essa obrigação decorre de atos normativos específicos, em particular, da Lei nº 9.478/97 e da Resolução ANP nº 15/2014, sendo caracterizado como um componente da tarifa do transporte do gás e, portanto, componente do preço pago pela contratante (no caso, a Recorrente) ao transportador, sem possibilidade de exclusão dessa parcela por acordo entre as partes.

A Lei nº 9.478/97 assim dispõe no inciso VI de seu artigo 8º sobre as competências da ANP - Agência Nacional de Petróleo, dentre os quais, *estabelecer critérios para o cálculo de tarifas de transporte dutoviário e arbitrar valores, nos casos e da forma previstos nesta Lei.*

Nessa toada, a Resolução ANP nº 15/2014, que estabelece os critérios para cálculo das Tarifas de Transporte referentes aos Serviços de Transporte firme, interruptível e extraordinário de gás natural, consigna, no artigo 8º, a estrutura tarifária do serviço de transporte:

*Art. 8º - A Tarifa de Transporte aplicável ao Serviço de Transporte Firme será estruturada, no mínimo, com base nos seguintes encargos:*

*I - Encargo de capacidade de entrada: destinado a cobrir os investimentos relacionados à capacidade de recebimento, e os custos e as despesas fixos da prestação do Serviço de Transporte Firme;*

**II - Encargo de capacidade de transporte: destinado a cobrir os investimentos relacionados à Capacidade de Transporte;**

*III - Encargo de capacidade de saída: destinado a cobrir os investimentos relacionados à capacidade de entrega;*

*IV - Encargo de movimentação: destinado a cobrir os custos e as despesas variáveis com a movimentação de gás.*

Observa-se, claramente, que a regra acima transcrita estabelece que a tarifa de transporte será composta por várias parcelas, dentre as quais, a correspondente à capacidade de transporte, que se destina a cobrir os custos de investimentos a ela relacionados.

**Do caso concreto. Da lide.**

A Recorrente se dedica, dentre uma extensa lista de atividades, à extração e à comercialização de gás natural. Consta nos autos que o gás natural produzido ou importado pela Recorrente poderá ter os seguintes destinos:

**a)** Transferência para as Usinas Térmicas da PETROBRAS, utilizado diretamente no processo de geração e venda de energia elétrica;

**b)** Transferência para as Fábricas de Fertilizantes da PETROBRAS, utilizado diretamente no processo de produção e venda de produtos químicos;

**c)** Transferências para as Refinarias da PETROBRAS, utilizado diretamente no processo de produção de combustíveis; e

**d)** Venda do gás natural para Companhias Distribuidoras Locais (concessionárias estaduais de distribuição de gás).

Após a extração e o processamento do gás natural, faz-se necessária a contratação do serviço de transporte de gás natural junto às transportadoras, de maneira que tais empresas ou estabelecimentos da PETROBRAS recebam o gás nos Pontos de Recepção, movimentem e entreguem o gás nos pontos de entrega.

Os três primeiros processos (**itens a, b e c**) correspondem ao transporte dutoviário de gás natural, quando este ainda é caracterizado como matéria prima utilizado na produção de energia, de produtos químicos ou de combustíveis, portanto inserido no conceito de insumo do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2004. Esse transporte é feito entre estabelecimentos da Recorrente.

Já no último caso (**item d**) temos o frete na operação de venda (transporte dutoviário de gás natural na operação de venda) podendo ora a Recorrente figurar como vendedora (venda de gás natural para as concessionárias estaduais de distribuição de gás) ora como compradora (aquisição de gás natural de terceiros, no Brasil ou no Exterior).

Dito isso, o Fisco defende que o transporte dutoviário entre estabelecimentos da Petrobras (ou seja, nos processos de **itens a, b e c**) não tem direito à crédito, não entrando no mérito se este crédito é calculado sobre capacidade total contratada ou efetivamente utilizada, pois não está diante de uma operação de venda, e o único frete/transporte que gera direito a crédito na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, como já exaustivamente visto, é o frete/transporte na operação de venda (ou compra).

Entretanto, quanto ao processo de **item d** (operação de venda), o cálculo do frete de venda não pode utilizar a *capacidade contratada de transporte*, mas apenas o preço do transporte efetivo do produto em virtude desta operação (isto é, o Encargo de Transporte Efetivo). A seguir o entendimento do Fisco nessa operação de venda:

**Encargo de Transporte Contratado** (*Capacidade Contratada de Transporte – utilização potencial – não dá direito a crédito*)

(–) **Encargo de Transporte Efetivo** (*Faturamento de Transporte – utilização efetiva – dá direito a crédito*)

= **Encargo de Transporte Não Utilizado** (*Ship or Pay – não dá direito a crédito*)

Dessa forma, procedeu-se à glosa dos créditos descontados a esse título com o consequente lançamento de ofício das contribuições em comento.

Assim, temos duas reflexões a fazer.

A **primeira**, consiste em decidir se os processos de **itens a, b e c**, que consistem no transporte da matéria prima (gás natural) entre estabelecimentos da Recorrente, são passíveis de creditamento nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei 10.833:

*II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;*

A **segunda**, em analisar se o valor do transporte para fins de creditamento (tanto do inciso II como do IX do art. 3º) deve corresponder o preço do transporte contratado (Encargo de Transporte Contratado, que inclui o *SoP*) ou apenas o preço do transporte utilizado ou efetivo (Encargo de transporte efetivo, que não inclui o *Sop*).

#### ***Dos gastos com transporte de insumos entre estabelecimentos***

O conceito de *insumo* gerador de créditos do PIS/Pasep e da COFINS foi redefinido em julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O critério adotado pelo STJ tem como consequência uma análise pormenorizada, caso a caso, perquirindo-se o processo produtivo a fim de descortinar tudo aquilo que possa demonstrar uma importância substancial para aquela atividade empresarial. Em outras palavras, conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da *essencialidade* ou da *relevância* do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

No caso concreto, trata-se de um serviço de transporte do gás natural do ponto de extração da Recorrente até seus outros estabelecimentos, seja usinas térmicas, fábricas de fertilizantes ou refinarias. É evidente que o gás natural é *essencial* para as atividades produtivas da Recorrente, mesmo que oriundo de outros estabelecimentos da empresa.

Logo, entendo que o transporte de gás natural entre os estabelecimentos da Recorrente é um serviço que gera direito ao crédito, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º da Leis de regência das contribuições.

***Do cálculo do valor do transporte. Da inclusão do encargo SoP***

Passamos a discutir o principal tema, qual seja se o valor do transporte para fins de creditamento (tanto do inciso II como do IX do art. 3º) deve corresponder **o preço do transporte contratado** (Encargo de Transporte Contratado, que inclui o *SoP*) OU apenas **o preço do transporte utilizado ou efetivo** (Encargo de transporte efetivo, que não inclui o *SoP*).

A Recorrente firmou com empresas de transportes dutoviários contratos para o transporte de gás por meio de dutos, com a cláusula *SoP*, deste modo deveria pagar ao transportador um determinado valor mesmo que nenhum gás fosse transportado.

No entanto, a conclusão do Fisco foi de que o crédito somente deve contemplar a venda e o transporte efetivo do produto, incluindo apenas o Encargo de Transporte Efetivo, ou seja, o valor da Capacidade Contratada de Transporte menos Encargo de Transporte Não Utilizado (o *SoP*). Como foram considerados despesas de serviço não prestados, não haveria previsão legal para a tomada de crédito sobre fretes não inclusos nos custos dos bens.

Pois bem!

Não se discute que a Recorrente possa elaborar contratos de transporte de gás por intermédio de dutos, reservando determinada capacidade de transporte diária, de acordo com sua necessidade e de seus clientes. Também é inegável que o volume de gás transportado diariamente sofre variações, assim o contrato de transporte deve prever uma margem de segurança para que se evite prejuízos ao contribuinte e seus clientes.

Também não se discute a possibilidade de creditamento do serviço de transporte dos insumos (que, no caso, é o gás natural), que são aptos a gerar créditos quando utilizados como insumo na produção de bens destinados à venda (*inciso II*). Há também a permissão de creditamento do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor (*inciso IX*).

Entretanto, penso que a ideia da legislação dessas contribuições é permitir o creditamento daquilo que realmente está vinculado ao bem ou serviço, no sentido de efetivamente utilizado ou consumido. Senão, vejamos:

*Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*(...)*

*II - bens e serviços, **utilizados** como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou*

*entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - **energia** elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)*

*IV - **aluguéis** de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, **utilizados** nas atividades da empresa;*

*(...)*

*VII - **edificações** e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, **utilizados** nas atividades da empresa;*

Com isso, para fins de crédito das contribuições a título de insumos, o tratamento a ser dado à parcela da despesa relacionada à efetiva utilização dos dutos para o transporte de gás (**transporte prestado**) difere do tratamento a ser dispensado à parcela do gasto relativa à capacidade dos dutos não utilizada (**transporte contratado**).

A primeira é uma contrapartida por um serviço prestado. A outra, porém, não teve como contrapartida nenhum serviço, mas na verdade para cobrir os investimentos relacionados à capacidade de transporte.

Ainda sobre o tema, merece destaque o trecho da decisão da DRJ trazido nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional:

*Para ilustrar melhor esse entendimento, imaginemos a seguinte situação: uma empresa contrata uma transportadora para realizar frete dos seus produtos. Para tanto elabora um contrato em que além do pagamento dos fretes efetivamente incorridos, ela paga um valor extra mensal para que um veículo da transportadora fique à sua disposição, independente da ocorrência de fretes e cobrado destacado destes. Nesse caso, a cada frete é emitido o correspondente conhecimento de transporte, que gera crédito previsto na hipótese do artigo 3º, inciso IX da Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Mas e o custo extra da reserva do caminhão? É insumo, é serviço, é frete ou seria aluguel de máquinas e equipamentos?*

*Entendemos que como o SoP, trata de um custo do contrato, não se enquadra nas hipóteses previstas de creditamento. Lembrando que como já esclarecido, nem todos os custos inerentes ao negócio são passíveis de crédito de PIS e COFINS, ainda que tributáveis para o fornecedor dos serviços. Trata-se de repasse de despesa de manutenção que seria responsabilidade da proprietária dos dutos.*

*Nesse aspecto, correto o entendimento da autoridade fiscal, já que tal componente (SoP) não é pagamento por bens ou serviços, ou seja, não há uma contraprestação em favor da Recorrente em razão do recolhimento de tais encargos, pelo contrário, são valores impostos por lei, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte. Em outras palavras, são meros custos para a empresa, já que sequer há a disponibilização de algo em forma de trabalho ou o oferecimento de alguma utilidade específica para a Recorrente (frete).*

*Dito isso, entendo que a parcela SoP não é passível de creditamento com base A característica independente de parcela dos contratos de fornecimento de gás chamada "take or pay" (similar ao SoP) já foi abordada pela Receita Federal do Brasil (RFB) quando se debruçou sobre processos de consulta requeridos por empresas de distribuição, que nesse caso, questionavam se tal parcela acompanharia o gás natural, sendo então sujeitas à mesma alíquota zero8. O que destacamos como relevante para o presente julgado é a separação desta parcela do produto e sua forma de contabilização.*

Assim, entendo que a parcela SoP não é passível de creditamento com base no inciso II e nem do inciso IX do art. 3º, pois justamente é um gasto que ocorre independentemente do serviço de transporte prestado, não sendo um gasto com o transporte do gás natural efetivamente utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco na operação de venda, mas sim um gasto oriundo de específica condição contratual/legal para utilização dos dutos, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte.

Conclui-se pela manutenção da glosa, devendo computar a tomada de crédito sobre o encargo do transporte efetivo de gás natural.

#### **Da conclusão**

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete de gás natural entre os estabelecimentos da Recorrente.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Renan Gomes Rego**